



<b>Processo nº</b>	15889.000149/2010-06
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-013.069 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de novembro de 2022
<b>Recorrente</b>	RAIZEN ENERGIA S.A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

**CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos capítulos referentes a: “depreciação”, ao “rateio” e aos “custos da fase agrícola, em virtude da preclusão consumativa. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis utilizados na fase agrícola. Vencido o conselheiro Walker Araújo que manteve a glosa referente aos custos com combustíveis utilizados para transporte de trabalhadores.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocad), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente Conselheira Larissa Nunes Girard, substituída pelo Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

**Relatório**

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono PARTE do relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep relativa ao período de apuração de junho de 2005.

Assim consta do Termo de Verificação Fiscal – Consolidado às folhas 09/11:

*O crédito objeto da análise se originou na empresa USINA DA BARRA S/A AÇUCAR E ÁLCOOL, CNPJ – 44.814.325/0001-83, que foi incorporada em 30/03/2006 pela Açucareira Corona S/A (em 09/05/2006 alterada a razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool) CNPJ 48.661.888/0001-30, que por sua vez foi incorporada em 28/02/2007 pela Danco Participações S/A (em 16/03/2007 foi alterada a razão social para Usina da Barra S/A Açúcar e Álcool), CNPJ 08.070.508/0001-78. Em 22/12/2009, em nova alteração, a razão social passou a ser Cosan S/A Açúcar e Álcool.*

*Em 24/06/2010 foram lavrados Termos de Verificação Fiscal relativos aos primeiro e segundo trimestre de 2.005 que culminaram em glosas de créditos de Pis e Cofins, relativas aos mercados interno e externo.*

*Tais glosas geraram reflexo nos saldos acumulados do mercado interno de PIS e da Cofins, restando insuficiente para suportar o valor descontado pela fiscalizada das contribuições devidas no mês de junho/2005, no valor de R\$ 119.478,70 referente ao PIS e R\$ 694.138,28 à Cofins, conforme demonstrado nas tabelas abaixo:*

(...)

*Tais valores foram objeto de lançamento por meio de Auto de Infração, cujo presente Termo e anexos são partes integrantes e indissociáveis.*

*Os valores, demonstrativos, base legal e demais quesitos do lançamento tributário estão consubstanciados nos TERMOS DE VERIFICAÇÃO FISCAL E SEUS ANEXOS referentes aos primeiro e segundo trimestre de 2005 e AUTO DE INFRAÇÃO, do qual o presente TERMO DE VERIFICAÇÃO e seus anexos são partes integrantes:*

#### *ANEXOS CUJOS TEORES SÃO PARTES INTEGRANTES:*

- *Termo de Verificação Fiscal relativo ao primeiro trimestre de 2005 e seus 8 anexos.*
- *Termo de Verificação Fiscal relativo ao segundo trimestre de 2005 e seus 7 anexos.*

*Cientificada do Auto de Infração em 28/06/2010, conforme Aviso de Recebimento à folha 454, a autuada apresenta impugnação (fls. 458/482), alegando, em síntese:*

1. *A verificação fiscal teve inicio em 24/06/2010, apurando créditos de PIS/COFINS entre janeiro e junho de 2005, períodos que não podem ser objeto de lançamento fiscal, pois ultrapassado o prazo de cinco anos para o Fisco constituir de ofício o crédito tributário, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional;*
2. *A não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não deve ser equiparada com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.637, de 2002), e, neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos;*
3. *Para o caso da Contribuição para o PIS/Pasep, aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos, conforme lição da melhor doutrina;*
4. *A legislação que instituiu o sistema da não cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, e como é público e notório o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional*

– e até no estrangeiro (*input, em inglês*) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;

5. Entretanto, a Receita Federal, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente limitou o conceito de insumos na Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002, restrição que representa manifesto vício de ilegalidade;

6. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração, conforme comanda o art. 37 da Carta Magna, e também ensina a melhor doutrina, sendo este o entendimento prevalecente nos tribunais pátios;

7. Afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;

8. Especificamente em relação aos bens utilizados como insumos, as glosas não podem prevalecer, porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, estando diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal;

9. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep;

10. O mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;

11. Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados;

12. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar, e não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e por isso não gerariam direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, pois, consoante a orientação jurisprudencial, é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

13. No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

14. Nesse item destaca-se a mão de obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, para a preparação do solo, dentre outros;

15. Para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se em serviços especializados, essenciais e inerentes ao processo de produção;

16. Também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à armazenagem de açúcar e álcool, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, que estão diretamente ligadas ao processo produtivo;

17. Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;
18. No que tange aos créditos calculados sobre os bens adquiridos para revenda, caso tivesse a fiscalização apurado o crédito pelo sistema de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente a receita bruta sujeita a incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, certamente verificaria que o montante do mesmo estava correto e proporcional ao volume exportado;
19. Quanto às glosas de créditos com despesas de arrendamento agrícola, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra tranquilamente no conceito de aluguel, também se equivalendo ao arrendamento (ou locação) de prédio, e de acordo com o Estatuto da Terra, Lei nº 4504, de 1964, art. 4º, imóvel rural é definido como “o prédio rústico de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial”;
20. O art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, contempla o direito à compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo “prédio” não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto;
21. O termo “prédio” serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano, e como a Lei nº 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas;
22. O art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias;
23. A fiscalização glosou créditos relativos a materiais utilizados em acabamentos realizados em imóveis de uso da empresa, trabalhos de alvenaria, na colocação de caixilhos/portas e outros materiais de construção, os quais são permitidos pelo artigo 3º, VII, da Lei nº 10.637, de 2002, que trata de créditos sobre edificações e benfeitorias, em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

A 4<sup>a</sup> Turma da DRJ em Salvador (BA) julgou a impugnação procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 15-45.101, de 24 de setembro de 2018, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. EMPRESA PRODUTORA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. DESPESAS INCORRIDAS NO PROCESSO PRODUTIVO DA CANA-DE-AÇÚCAR. CRÉDITOS.

Para fins de creditamento no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, não são considerados insumo bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda.

**REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA DO PRODUTO FINAL. OUTRAS DESPESAS.**

As despesas com armazenagem de mercadoria e frete nas operações de venda do produto final dão direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

**REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.**

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola pagos à pessoa jurídica e utilizado nas atividades da empresa, desde que obedecidas todas as condições e requisitos previstos na legislação que rege a matéria.

Impugnação Procedente em Parte.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- O conceito de insumo, para fins de PIS e COFINS, não se confunde com o conceito utilizado na legislação do IPI, sendo que, para fins de apropriação de créditos das referidas contribuições, **não é necessário** haver o desgaste físico do bem, mas a relação de pertinência e essencialidade ao processo produtivo;
- Para comprovar as atividades essenciais ao desenvolvimento de seu objeto social, a Recorrente juntou aos presentes autos laudo/parecer técnico elaborado por peritos do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” da Universidade de São Paulo - USP, especialista em processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética. Os peritos tiveram o cuidado de relatar, através de dados coletados por visitas efetuadas in-loco, as etapas de produção agroindustrial, desde a parte agrícola (arrendamento de terras, aluguel de máquinas e equipamentos, viveiros de mudas, preparo de solo, adubação/plantio, insumos para a produção agrícola, tratos culturais/fitossanitários, colheita/transbordo/transporte, qualidade de matéria prima, manutenção e consertos de máquinas/equipamentos), até a entrega da cana no parque industrial e as etapas industriais - operações unitárias - insumos químicos e metalúrgicos, da cadeia produtiva do açúcar e do etanol, e outras análises referentes à interconexão do processo produtivo industrial com a cadeia produtiva de cana-de açúcar - setor agrícola etc. Através das informações contidas no referido laudo técnico, é possível vislumbrar, dentre outras questões, a complexidade das atividades desenvolvidas pela Recorrente e a imprescindibilidade de os setores da atividade agrícola e da atividade industrial trabalharem de forma sincronizadas e integradas para o sucesso da atividade, que corroboram as razões de reforma parcial do acórdão recorrido, ou seja, de que os insumos discutidos nestes autos são essenciais à sua atividade, e, portanto, não devem ser glosados;
- Neste contexto, não há como negar que as despesas do centro de custos agrícolas, tais como dispêndios com ferramentas operacionais, materiais de manutenção, materiais de construção, pneus e câmaras de ar são essenciais para a produção

dos produtos da Recorrente e, portanto, atendem ao critério para caracterização como insumos. Com a mesma razão anteriormente exposta, igualmente devem ser consideradas como insumos as despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana-de-açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar , tais como custos com combustíveis e lubrificantes para o transporte industrial, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades: recepção e armazenagem, destilaria de álcool, limpeza operativa, oficina mecânica, balança de cana, geração de vapor (caldeiras), preparo e moagem, rede restilo e armazenagem de açúcar. Todas essas atividades são essenciais à produção, bem como aos estoques dos insumos, ou seja, bens em fase de processamento que fazem parte do processo produtivo das mercadorias a serem comercializados pela Recorrente, sendo legítimo e suficiente o saldo declarado;

- Portanto, ao contrário do que afirma o acórdão recorrido os bens e serviços destinados à produção de cana-de-açúcar e à fabricação de açúcar e álcool abarcam o mesmo processo de produção dos produtos destinados à venda, ou seja, são necessários à atividade da Recorrente e devem ser considerados como insumos, ainda que não entrem em contato direto com os bens produzidos;
- O processo de colheita de cana e o seu aproveitamento para o processo de produção de açúcar e álcool, quando em escala industrial, implica em operações ininterruptas que promovem o desgaste substantivo dos instrumentos, materiais e máquinas usados na atividade. Assim, ao contrário do acórdão recorrido, não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos. Tratam-se de diversos itens que são utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos utilizados tanto na área agrícola quanto no parque industrial ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na área agrícola e na mecanização industrial, dentre outros, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ter sido admitidos pelas autoridades administrativas;
- Com relação aos combustíveis, não há como negar que a atividade agroindustrial é integrada ao processo produtivo da Recorrente e, como demanda grandes espaços, é necessária uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas equipamentos e, sobretudo, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados. Sem mencionar o transporte da mão-de-obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura. Todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar. Sem o plantio correto e tratos culturais constantes é lógico e consentâneo que a defendante não produziria a cana-de-açúcar, único insumo por ela utilizado para a industrialização do açúcar e do álcool, consequentemente nada terá ela para exportar. Nessas condições, resta patente que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, consequentemente, à atividade da Recorrente;

- Quanto aos créditos relacionados às despesas pagas à pessoa física , igualmente não assiste razão o acórdão recorrido, tendo em vista o REsp 993.164/MG2, precedente da 1<sup>a</sup> Seção do Superior Tribunal de Justiça submetido ao rito dos recursos repetitivos, que admitiu a inclusão de tais valores para fins do cálculo do crédito presumido do IPI. Vê-se, portanto, que em função da não cumulatividade do tributo, o crédito deve ser deferido para todos os produtos que participem do processo industrial;
- Os custos com o uso de tecnologias adequadas na lavoura, correção do solo e adubação, controle de plantas daninhas, aquisição e manutenção de máquinas/equipamentos, tratos culturais e fitossanitários, colheita e transporte da cana para a usina são indispensáveis à existência da agroindústria sucroenergética. Dessa forma, levando-se em conta que os serviços necessários à produção dos bens destinados à venda devem ser considerados como insumos, tem-se que não devem prevalecer as glosas das despesas e custos com serviços de mão-de-obra para manutenção da mecanização industrial, para transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar e com fertilizantes para preparação do solo, dentre outros. Isso porque, todos esses serviços são indispensáveis à produção e colheita da cana-de-açúcar, considerando as especificidades de seu processo produtivo e a essencialidade da manutenção da lavoura;
- Se incluem no conceito de insumo os custos relacionados à armazenagem de álcool e açúcar, transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias. Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo;
- Não podem ser glosadas as despesas com manutenção de máquinas, equipamento e aparelhos por que se configuram como essenciais ao processo produtivo da Recorrente;
- Não restam dúvidas que os bens destinados ao setor agrícola, tais como roçadeira, sementeira, veículos, e os bens associados ao setor administrativo (software, telefone, monitor etc.) são indispensáveis à atividade da Recorrente, principalmente, considerando o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de repetitivo, como visto acima. Dessa forma, não se pode desconsiderar os créditos gerados pela depreciação de seus maquinários;
- Conforme informado anteriormente, a Recorrente não utiliza os métodos de rateio previstos na Lei nº 10.637/02, uma vez que esses são apenas aplicáveis aos custos, despesas e encargos comuns. Quando é possível a distinção dos custos, despesas e encargos decorrentes de receitas cumulativas e não-cumulativas, torna-se uma faculdade do contribuinte aplicar ou não o método de rateio previsto no art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/02. Dessa forma, diante da informação prestada pela Recorrente e da faculdade da aplicação ou não do método de rateio em comento, queda-se totalmente ilegal a pretensão do Fisco Federal em aplicar o rateio de forma arbitrária, seja na hipótese em que o contribuinte possui receitas sujeitas aos sistemas cumulativo e não-cumulativo;

O processo foi sorteado a este relator na forma regimental.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade, passo a análise por capítulo.

Os capítulos referentes a “depreciação”, “rateio” e “custos da fase agrícola”, não foram objeto da impugnação. Surgiram, apenas, no recurso voluntário.

Diante desse fato, entendo que essas matérias se encontram preclusas, nos termos dos artigos 16 e 17 do Decreto 70.235/1.972, a seguir transcritos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Quanto aos demais capítulos recursais, identifico todos os pressupostos de admissibilidade, de forma que deles conheço e passo à análise.

### **Insumos. Conceito.**

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

#### II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se

restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTITUTIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
  - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
  - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
  - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
  - b.2) “por imposição legal”.

**Dispositivos Legais.** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e do produto, moldes e

modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A recorrente efetua a atividade de plantio de cana-de-açúcar e transformação desta em álcool e açúcar. Tendo por base essa atividade, passa-se a análise da participação no processo produtivo de cada insumo reclamado pela recorrente.

Na impugnação, a recorrente se insurge contra as glosas dos bens e serviços que entende serem utilizados como insumos da seguinte forma:

#### **Bens utilizados como insumos**

Não há como prevalecer a glosa relativa aos bens utilizados como insumos. Tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal.

#### **Serviços utilizados como insumos**

No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Registre-se, por exemplo, que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

Além disso, a impugnante também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados a **armazenagem** de álcool e açúcar, ao **transporte** das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias.

Não há como negar que essas despesas **estão diretamente ligadas ao processo produtivo**. Por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

São serviços essenciais utilizados como insumos, sem os quais a exportação jamais poderia ser imaginada e concretizada, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS.

O Acórdão recorrido manteve as glosas utilizando como razão decidir:

#### **Bens utilizados como insumos**

Em relação aos “bens utilizados como insumos”, a impugnante atacou todas as glosas de maneira genérica, não se reportando especificamente a uma determinada glosa, nem identificando os dados da aquisição do bem glosado (nota fiscal, valor, data, ou mesmo o item destacado nas planilhas incluídas no Termo de Verificação). Citou genericamente “ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal”.

Mas nenhum dos itens relacionados nos Anexos 1, 2 e 3 às folhas 54/59 pode efetivamente ser enquadrado no conceito de insumos, porquanto não são matérias-primas ou materiais de embalagem, e tampouco desgastam-se em contato direto com o produto em fabricação.

São créditos relativos a contas contábeis da área administrativa e centros de custos não relacionados ao processo produtivo da empresa, listados nas folhas 05 e 06 do Termo de Verificação Fiscal.

A Solução de Divergência (SD) nº 12, citada pela impugnante, reporta-se especificamente ao direito de creditamento relativo às aquisições de peças de reposição, e não a materiais de manutenção ou ferramentas operacionais, tratadas no presente litígio. Aliás, a impugnante nem mesmo especificou em quais máquinas e equipamentos as partes e peças seriam utilizadas.

Portanto, neste item em particular, nenhum reparo a se fazer no procedimento do agente do Fisco.

#### **Serviços utilizados como insumos**

Foram glosados créditos relativos a contas contábeis da área administrativa, a despesas comerciais com vendas e aos demais centros de custos relacionados às folhas 05 e 06 no Termo de Verificação Fiscal.

Assim como nos demais casos, os protestos da impugnante acerca das glosas dos créditos relativos às aquisições de serviços utilizados como insumos também foram tratadas de forma genérica, sem identificar especificamente cada uma das glosas efetuadas (nota fiscal, data, valores). A este respeito, reembre-se que a recorrente esposou entendimento no sentido de que “todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo”.

(...)

Ainda no tópico relativo a “serviços utilizados como insumos”, a impugnante contestou expressamente a glosa dos custos relacionados a armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, sob o argumento de que não há como se negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo.

Foram aceitos pelo Auditor Fiscal os créditos informados no Anexo 4 à folha 60.

Não foram aceitos os créditos calculados sobre despesas portuárias, uma vez que, pela descrição do item, verificou-se “que as notas fiscais de serviços não identificam as despesas como de armazenagem, e sim, outros serviços portuários e de embarque, que não possuem previsão legal para creditamento”, relacionados à folha 06 do Termo de Verificação Fiscal à folha 47.

A forma de utilização dos créditos do PIS apurados, somente em relação aos custos despesas e encargos vinculados à receita de exportação, está prevista nos parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 6º, combinado com o art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

Por sua vez, os créditos devem ser apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, enquanto que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep por força do seu art. 15, inciso II, prevê a apuração referente à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando suportados pelo vendedor.

Tratando-se de favor fiscal, a autoridade administrativa não pode interpretar a norma além do que dispõe a sua letra, sob pena de reconhecer direitos que o legislador ordinário não pretendeu alcançar.

No presente caso, é incontestável que as despesas relacionadas na folha 06 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 47) não são despesas com armazenagem, e assim não dão direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

Também não há como considerá-las como transporte de álcool e açúcar para fins de exportação, pela sua natureza. Ademais, inexiste qualquer elemento de prova que as identifique como integrantes do custo do frete na operação de venda, suportado pelo vendedor. Somente podem ser aceitas pela autoridade administrativa as despesas perfeitamente identificadas nos documentos fiscais como custo dos fretes, o que, no presente caso, não ocorre.

No recurso voluntário, a recorrente manteve as alegações gerais, citando bens e serviços como exemplos, afirmando que todos são essenciais ao seu processo produtivo. Alegou que apresentou laudo técnico sobre seu processo produtivo.

Após exaustiva análise no recurso voluntário, afirmo categoricamente que não foi identificado cada bem ou serviço e demonstrado sua participação no processo produtivo, de forma a se tornar essencial ou relevante, ao ponto que sua subtração alteraria o produto final.

Além da falta de argumentação, o laudo ventilado no recurso voluntário não existe nos autos.

Esses são os fatos.

Sabemos que o momento apropriado para apresentação das provas que comprovem suas alegações é na propositura da impugnação. Temos conhecimento, também, que a regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

É preciso pontuar que nos processos de auto de infração oriundos de procedimento de pedido de ressarcimento, quem definirá o ônus da prova é o pedido de ressarcimento e não o auto de infração.

Noutro giro, as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Fredie Didier Jr define a necessidade da dialeticidade do recurso:

A parte, no recurso, tem de apresentar a sua fundamentação de modo analítico, tal como é exigida para decisão judicial (art. 489, § 1º, CPC). A parte não pode expor as suas razões de modo genérico. Não pode valer-se de meras paráfrases da lei. Não pode alegar a incidência de conceito jurídico indeterminado, sem demonstrar as razões de sua aplicação ao caso. O dever de fundamentação analítica da decisão implica no ônus de fundamentação analítica da postulação. Trata-se de mais um corolário do princípio da cooperação. O STJ reconheceu expressamente a aplicação do art. 489, § 1º, do CPC, às partes ao analisar um agravo interno em que o recorrente se teria limitado, literalmente, a repetir os argumentos trazidos no recurso especial.

“A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa se defender, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões (STJ, 2<sup>a</sup> T. AgInt no AREsp 853.152/RS Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 13/12/2016, DJe 19/12/2016)”.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elementos indispensáveis ao órgão julgador para que possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Em outras palavras, faltaram dialeticidade e provas que demonstrassem a essencialidade ou relevância de cada bem ou serviço ao processo produtivo da recorrente.

De forma que mantenho as glosas efetuadas pela fiscalização sob estes títulos.

### **Combustíveis.**

A decisão recorrida manteve a glosa das despesas com combustível pelos seguintes fundamentos:

Dentre tais glosas também estão despesas relativas a aquisições de combustíveis, contra as quais a interessada se irresignou alegando que são utilizados para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como para o transporte da mão de obra, indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização.

Porém, especificamente quanto aos combustíveis, repita-se, a glosa em questão não decorreu do fato deles não integrarem o produto final, mas sim da sua utilização no processo produtivo da cana de açúcar. O fato dos bens terem sido utilizados em etapa anterior à fabricação dos produtos destinados à venda não os inclui na conceituação de insumos definida na IN SRF nº 247, de 2002.

Inicialmente pontuo que o processo produtivo de uma agroindústria ultrapassa a fase ocorrida no parque fabril, nos casos em que o sujeito passivo produz seu insumo ao invés de adquiri-lo no mercado. Entendo que os custos com a produção de seu insumo podem ser essenciais ao processo produtivo, desde que provados nos autos. Em outras linhas, aceito a teoria do insumo do insumo. Que seria exatamente a possibilidade de aproveitamento dos custos com os insumos que servirão de insumos para o produto final.

A decisão recorrida afirma peremptoriamente que “... *especificamente quanto aos combustíveis, repita-se, a glosa em questão não decorreu do fato deles não integrarem o produto final, mas sim da sua utilização no processo produtivo da cana de açúcar. O fato dos bens terem sido utilizados em etapa anterior à fabricação dos produtos destinados à venda não os inclui na conceituação de insumos definida na IN SRF nº 247, de 2002.*”

Como parte da premissa de que o processo produtivo da recorrente abrange a fase agrícola de plantação de cana-de-açúcar, entendo que os custos com combustíveis utilizados naquela fase geram direito ao crédito.

Faço apenas a ressalva de que o combustível utilizado para transporte de mão-de-obra que dará direito ao crédito é apenas aquele utilizado para locomover os funcionários dentro das zonas agrícolas e fabril da interessada.

**Armazenagem de álcool e açúcar. Transporte das mercadorias para fins de exportação. Despesas portuárias.**

Na decisão recorrida ficou assim consignado:

Ainda no tópico relativo a “serviços utilizados como insumos”, a impugnante contestou expressamente a glosa dos custos relacionados a armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, sob o argumento de que não há como se negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo.

Foram aceitos pelo Auditor Fiscal os créditos informados no Anexo 4 à folha 60.

Não foram aceitos os créditos calculados sobre despesas portuárias, uma vez que, pela descrição do item, verificou-se “que as notas fiscais de serviços não identificam as despesas como de armazenagem, e sim, outros serviços portuários e de embarque, que não possuem previsão legal para creditamento”, relacionados à folha 06 do Termo de Verificação Fiscal à folha 47.

No recurso voluntário, a recorrente não apresentou argumentos que pudessem lastrear a reforma deste capítulo, se restringiu a fazer as seguintes alegações:

Quanto à armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para exportação e demais despesas portuárias, foram desconsideradas as operações cujas notas fiscais que se referem a custos de frete ou armazenagem.

Todavia, o acórdão recorrido igualmente deve ser reformado em relação às despesas portuárias vez que a Recorrente tem por objeto social “(i) a produção, venda e comercialização de açúcar de cana-de-açúcar e seus subprodutos, dentro ou fora da República Federativa do Brasil; (ii) a produção de etanol de cana-de-açúcar e de subprodutos do etanol, dentro ou fora da República Federativa do Brasil, sua venda nos países onde são produzidos pela Companhia e sua comercialização dentro ou fora da República Federativa do Brasil;”, dentre outros.

Assim, as despesas portuárias são essenciais à atividade da empresa, sem as quais não haverá importação ou exportação de seus produtos, não tendo como prevalecer a argumentação da instância a quo sobre o tema.

Como dito, esse capítulo foi lacônico e genérico. Não houve a preocupação da recorrente em apontar motivos relevantes para a reforma da decisão recorrida.

Sendo assim, diante da falta de dialeticidade e de provas de seu direito, mantendo as glosas efetuadas pela fiscalização sob essas rubricas.

**Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.**

Requer a recorrente a aplicação do Resp 993.164/MG para fins de creditamento dos custos com serviços prestados por pessoa física, nos mesmos moldes do crédito presumido do IPI.

Ocorre que o Resp 993.164/MG não é aplicável às contribuições para o PIS e Cofins apurados pelo regime da não-cumulatividade. Foi uma decisão específica para a Lei nº

9.363/96 e não para as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, conforme se constata da simples leitura da ementa do julgado.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. CONDICIONAMENTO DO INCENTIVO FISCAL AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE FORNECEDORES SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS. EXORBITÂNCIA DOS LIMITES IMPOSTOS PELA LEI ORDINÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA (ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO). CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal. 2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior." 3. O artigo 6º, do aludido diploma legal, determina, ainda, que "o Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador". 4. O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, expediu a Portaria 38/97, dispondo sobre o cálculo e a utilização do crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96 e autorizando o Secretário da Receita Federal a expedir normas complementares necessárias à implementação da aludida portaria (artigo 12). 5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando: "Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. § 1º O direito ao crédito presumido aplica-se inclusive: I - Quando o produto fabricado goze do benefício da alíquota zero; II - nas vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação. § 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS." 6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI (instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS. 7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de constitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal:

ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991). 8. Conseqüentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 849287/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; AgRg no REsp 913433/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 04.06.2009, DJe 25.06.2009; REsp 1109034/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16.04.2009, DJe 06.05.2009; REsp 1008021/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe 11.04.2008; REsp 767.617/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 15.02.2007; REsp 617733/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.08.2006, DJ 24.08.2006; e REsp 586392/RN, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.10.2004, DJ 06.12.2004). 9. É que: (i) "a COFINS e o PIS oneram em cascata o produto rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição"; (ii) "o Decreto 2.367/98 - Regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais"; e (iii) "a base de cálculo do resarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes" (REsp 586392/RN). 10. A Súmula Vinculante 10/STF cristalizou o entendimento de que: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 11. Entretanto, é certo que a exigência de observância à cláusula de reserva de plenário não abrange os atos normativos secundários do Poder Público, uma vez não estabelecido confronto direto com a Constituição, razão pela qual inaplicável a Súmula Vinculante 10/STF à espécie. 12. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito de IPI (decorrente da aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade), descaracteriza referido crédito como escritural (assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil), exsurgindo legítima a incidência de correção monetária, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Aplicação analógica do precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1035847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.06.2009, DJe 03.08.2009). 13. A Tabela Única aprovada pela Primeira Seção (que agrega o Manual de Cálculos da Justiça Federal e a jurisprudência do STJ) autoriza a aplicação da Taxa SELIC (a partir de janeiro de 1996) na correção monetária dos créditos extemporaneamente aproveitados por óbice do Fisco (REsp 1150188/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.04.2010, DJe 03.05.2010). 14. Outrossim, a apontada ofensa ao artigo 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos. 15. Recurso especial da empresa provido para reconhecer a incidência de correção monetária e a aplicação da Taxa Selic. 16. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. 17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

## Conclusão

Diante de todo exposto, não conheço dos capítulos referentes à "depreciação", ao "rateio" e aos "custos da fase agrícola, em virtude da preclusão consumativa. Na parte conhecida, dou provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis utilizados na fase agrícola.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Gilson Macedo Rosenburg Filho